

Lançamento tributário na Espanha: um estudo comparativo

Paulo Adyr Dias do Amaral*

Como se sabe, a Espanha é notável pela profundidade de seus estudos em direito e processo tributário. O Prólogo que José Juan Ferreiro Lapatzta redigiu para a obra *Protección Constitucional de los Contribuyentes* (coletânea — coordenação de Rubén O. Asorey) mostra claramente que os problemas enfrentados, no âmbito da relação Fisco — Contribuinte, são, lá e aqui, basicamente, os mesmos¹.

Foi publicada na Espanha, recentemente, a nova *Ley General Tributaria* (Ley 58, de 17/12/2003), que disciplina instituto análogo ao nosso *lançamento*: *liquidación* — visto como o ato administrativo que quantifica o tributo (detalhando todos os seus elementos estruturais) e do qual o contribuinte deve ser notificado (art. 102)².

Vê-se que o direito tributário espanhol contempla a figura da *autoliquidación*³, que, a despeito da similitude de denominação, tem efeitos distintos do nosso *autolancamento*. Fernando Sainz de Bujanda define a *autoliquidación* nos seguintes termos: “un tipo de declaración formulada por el contribuyente en la que este no se limita a comunicar a las entidades gestoras la realización del hecho y los elementos necesarios para que la Administración determine la cuantía de la deuda, sino que lleva a cabo por sí misma esa *fijación de la suma debida*, lo que permite proceder al cumplimiento de su prestación tributaria sin tener que esperar a que la administración le notifique ningún acto administrativo de Liquidación” (grifou-se. *Hacienda y Derecho I*. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1975, p. 461).

Chama atenção, na lei, a distinção entre *lançamento provisório* e *lançamento definitivo*⁴. É definitivo o

* Mestre em Direito Tributário — UFMG, Doutorando em Direito Público — UFMG, Diretor de Cursos da Associação Brasileira de Direito Tributário — ABRADT e Professor nos Cursos de Especialização em Direito Tributário do Centro de Estudos da Área Jurídica Federal — CEAJUFE e da Escola Superior da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional — ESPGFN.

¹ Merece destaque o seguinte excerto: “Sin que la necesaria separación entre el legislativo que establece la norma, el ejecutivo que la aplica y el juez que resuelve las controversias sobre tal aplicación llegue a ser percibida con nitidez por el común de unos ciudadanos que ni entienden la orden, en general demasiado complicada y confusa, ni distinguen claramente entre la ley y las numerosas normas reglamentarias y actos de la Administración que han de obedecer, ni confían demasiado en la neutralidad de un aparato judicial que, en definitiva, ‘pertenece’ al aparato estatal que les obliga a pagar. (...) Los autores de este libro insisten repetidamente en la falta de claridad, en el carácter casuístico y prolijo, en los frequentísimos cambios — a impulsos muchos de ellos de la propaganda o la demagogia —, en la utilización abusiva de conceptos indeterminados, en la atribución abusiva de facultades discrecionales a la Administración y en la proliferación de regímenes diferenciados para la regulación de situaciones similares que caracterizan a nuestros ordenamientos tributarios alejándolos fuertemente de las exigencias de la seguridad” (ASOREY, Rubén O. (director). *Protección Constitucional de Los Contribuyentes*. Madrid: Marcial Pons, 2000, p. 18-20).

² Sección I. Especialidades de los Procedimientos Administrativos en Materia Tributaria.

Subsección I. Fases de los procedimientos tributarios.

(...)

Subsección II. Liquidaciones tributarias.

Artículo 101. Las liquidaciones tributarias: concepto y clases.

1. La liquidación tributaria es el acto resolutorio mediante el cual el órgano competente de la Administración realiza las operaciones de cuantificación necesarias y determina el importe de la deuda

tributaria o de la cantidad que, en su caso, resulte a devolver o a compensar de acuerdo con la normativa tributaria.

³ La Administración tributaria no estará obligada a ajustar las liquidaciones a los datos consignados por los obligados tributarios en las *autoliquidaciones*, declaraciones, comunicaciones, solicitudes o cualquier otro documento (grifou-se).

⁴ 2. Las liquidaciones tributarias serán provisionales o definitivas.

3. Tendrán la consideración de definitivas:

a. Las practicadas en el procedimiento inspector previa comprobación e investigación de la totalidad de los elementos de la obligación tributaria, salvo lo dispuesto en el apartado 4 de este artículo.

b. Las demás a las que la normativa tributaria otorgue tal carácter.

4. En los demás casos, las liquidaciones tributarias tendrán el carácter de provisionales.

Podrán dictarse liquidaciones provisionales en el procedimiento de inspección en los siguientes supuestos:

a. Cuando alguno de los elementos de la obligación tributaria se determine en función de los correspondientes a otras obligaciones que no hubieran sido comprobadas, que hubieran sido regularizadas mediante liquidación provisional o mediante liquidación definitiva que no fuera firme, o cuando existan elementos de la obligación tributaria cuya comprobación con carácter definitivo no hubiera sido posible durante el procedimiento, en los términos que se establezcan reglamentariamente.

b. Cuando proceda formular distintas propuestas de liquidación en relación con una misma obligación tributaria. Se entenderá que concurre esta circunstancia cuando el acuerdo al que se refiere el artículo 155 de esta Ley no incluya todos los elementos de la obligación tributaria, cuando la conformidad del obligado no se refiera a toda la propuesta de regulariza-

lançamento se precedido de procedimento de fiscalização (salvo exceções do item 4 do art. 101). Nos demais casos, o lançamento se considera provisório.

Esclarece Lapatza: “Las liquidaciones realizadas por el contribuyentes son siempre provisionales. La Administración, dentro del procedimiento liquidatorio, puede siempre, cuando constate su inexactitud, realizar las oportunas retificaciones” (Lapatza, Jose Juan Ferreiro. *Curso de Derecho Financiero Español*. 12. ed. Madrid: Marcial Pons, 1990, p. 648).

Na edição mais recente de sua obra, aduziu: “la liquidación será provisional ‘cuando alguno de los elementos de la obligación tributaria se determine en función de los correspondientes a otras obligaciones que no hubieran sido comprobadas’. El carácter definitivo de una liquidación supone, por el contrario, su inmodificabilidad general por medios ordinarios; de tal forma que si la Administración quiere modiciar una liquidación definitiva tiene que acudir a los procedimientos especiales de revisión (nulidad, revocación etc.)”⁵.

Daí se infere que a *autoliquidación* é provisória. Tem natureza de etapa preparatória. Por isso, difere do nosso *autolancamento*. *Autoliquidación* é ato tendente a originar uma *liquidación* definitiva — levada a efeito pela Administração, ao passo que, no Brasil, o *autolancamento* deságua em *homologação do pagamento*. Esse aspecto é revelado pelo item 2 do art. 120 da LGT: “Las autoliquidaciones presentadas por los obligados tributarios podrán ser objeto de verificación y comprobación por la Administración, *que practicará, en su caso, la liquidación que proceda*” (grifou-se).

Autolancamento pressupõe pagamento da obrigação — art. 150 do Código Tributário Nacional. A *autoliquidación* não tem o pagamento como pressuposto, haja vista que o ato administrativo definitivo ainda está por vir.

Autolancamento → homologação de pagamento. A lei espanhola não dá esse passo. Corroboram essa conclusão os seguintes comentários de Sainz de Bujanda acerca da *autoliquidación*: “En estos casos la declaración-liquidación se presenta ante la Adminis-

tración y ante ella se efectúa el correspondiente ingreso, limitándose esta última a desarrollar una actividad de caja, en tanto admite el ingreso sin prejuzgar la cuantía de la obligación tributaria respecto de la cual no existe pronunciamiento alguno, ni expreso, ni tácito, ni presunto” (grifou-se. *Op. cit.*, p. 463). Daí se infere a inexistência da figura da *homologação do pagamento*, porquanto o ato de homologar pressupõe o exercício de certo juízo, de certa valoração por parte da Administração — o que não ocorre no ordenamento espanhol.

Pelo disposto no art. 102, item 3, da LGT, cada vez que a Administração concluir que o crédito tributário supera o montante declarado pelo contribuinte, este deverá ser notificado⁶.

A definição legal de *autoliquidación* e sua respectiva disciplina estão no art. 120 da LGT⁷. Esse preceito é comentado por Lapatza: “Como ya hemos dicho, quan-

⁶ Artículo 102. Notificación de las liquidaciones tributarias.

1. Las liquidaciones deberán ser notificadas a los obligados tributarios en los términos previstos en la sección III del capítulo II del título III de esta Ley.

2. Las liquidaciones se notificarán con expresión de:

- a. La identificación del obligado tributario.
- b. Los elementos determinantes de la cuantía de la deuda tributaria.
- c. La motivación de las mismas cuando no se ajusten a los datos consignados por el obligado tributario o a la aplicación o interpretación de la normativa realizada por el mismo, con expresión de los hechos y elementos esenciales que las originen, así como de los fundamentos de derecho.
- d. Los medios de impugnación que puedan ser ejercidos, órgano ante el que hayan de presentarse y plazo para su interposición.
- e. El lugar, plazo y forma en que debe ser satisfecha la deuda tributaria.
- f. Su carácter de provisional o definitiva.

3. En los tributos de cobro periódico por recibo, una vez notificada la liquidación correspondiente al alta en el respectivo registro, padrón o matrícula, podrán notificarse colectivamente las sucesivas liquidaciones mediante edictos que así lo adviertan.

El aumento de base imponible sobre la resultante de las declaraciones deberá notificarse al contribuyente con expresión concreta de los hechos y elementos adicionales que lo motiven, excepto cuando la modificación provenga de revalorizaciones de carácter general autorizadas por las Leyes.

4. Reglamentariamente podrán establecerse los supuestos en los que no será preceptiva la notificación expresa, siempre que la Administración así lo advierta por escrito al obligado tributario o a su representante (grifou-se).

⁷ Artículo 120. Autoliquidaciones.

1. Las autoliquidaciones son declaraciones en las que los obligados tributarios, además de comunicar a la Administración los datos necesarios para la liquidación del tributo y otros de contenido informativo, realizan por sí mismos las operaciones de calificación y *cuantificación* necesarias para determinar e ingresar el importe

ción, cuando se realice una comprobación de valor y no sea el objeto único de la regularización y en el resto de supuestos que estén previstos reglamentariamente.

⁵ *Derecho Tributario: Parte General*. Vol. II. Madrid: Marcial Pons, 2004, p. 159.

do es el contribuyente el que liquida el tributo *no existe un acto administrativo de liquidación*. Evidentemente, tal acto no existe en el caso en que la liquidación y pago del impuesto se efectúen sin intervención alguna de la Administración (...). Tampoco existe, creemos, en el caso de las autoliquidaciones” (grifou-se. Lapatza, José Juan Ferreiro. *Curso de Derecho Financiero Español. Vol. II: Derecho Tributario: Parte General*. 24. ed. Madrid: Marcial Pons, 2004, p. 161).

Diante de seu caráter ontologicamente provisorio, a lei contempla a possibilidade de retificação — cf. art. 120.³⁸. Embora não exista, em tais casos, a figura da lide propriamente dita, admite-se a possibilidade de inconformismo do contribuinte com a *liquidación* por ele mesmo procedida, nada havendo de estranho ou esdrúxulo em tal situação. A propósito, acrescenta Lapatza: “Con la regulamentación de este procedimiento se soluciona el problema que se plantea cuando el interesado no está conforme con la autoliquidación por él presentada teniendo en cuenta que la autoliquidación no es un acto administrativo y, en consecuencia, no puede ser impugnada a través de los recursos y reclamaciones previstos en la ley”⁹.

A lei espanhola também prevê figura análoga ao nosso *lançamento por declaração*: *Procedimiento iniciado mediante declaración* — por meio do qual o contri-

buinte manifesta o acontecimento do fato imponible e comunica à Administração os dados necessários para a quantificação do tributo¹⁰. A partir de então, a Fazenda Pública dá início a um *lançamento provisorio*. Poderá, nessa ordem de idéias, notificar o obrigado para que esclareça dados de sua declaração ou apresente a correspondente justificativa, ou, ainda, deflagre procedimentos de comprovação de valores¹¹. Somente a partir daí ocorre o chamado *lançamento definitivo* — do qual o contribuinte é notificado¹². E, mesmo assim, fica res-

¹⁰ Sección II. Procedimientos de Gestión Tributaria.

Artículo 123. Procedimientos de gestión tributaria.

1. Son procedimientos de gestión tributaria, entre otros, los siguientes:

- a. El procedimiento de devolución iniciado mediante autoliquidación, solicitud o comunicación de datos.
- b. El procedimiento iniciado mediante declaración.
- c. El procedimiento de verificación de datos.
- d. El procedimiento de comprobación de valores.
- e. El procedimiento de comprobación limitada.

2. Reglamentariamente se podrán regular otros procedimientos de gestión tributaria a los que serán de aplicación, en todo caso, las normas establecidas en el capítulo II de este título.

Subsección II. Procedimiento iniciado mediante declaración.

Artículo 128. Iniciación del procedimiento de gestión tributaria mediante declaración.

1. Cuando la normativa del tributo así lo establezca, la gestión del mismo se iniciará mediante la presentación de una declaración por el obligado tributario en la que manifieste la realización del hecho imponible y comunique los datos necesarios para que la Administración cuantifique la obligación tributaria mediante la práctica de una liquidación provisional.

2. La Administración tributaria podrá iniciar de nuevo este procedimiento para la liquidación del tributo dentro del plazo de prescripción cuando el procedimiento iniciado mediante declaración hubiera terminado por caducidad.

Artículo 129. Tramitación del procedimiento iniciado mediante declaración.

1. La Administración tributaria deberá notificar la liquidación en un plazo de seis meses desde el día siguiente a la finalización del plazo para presentar la declaración o desde el siguiente a la comunicación de la Administración por la que se inicie el procedimiento en el supuesto al que se refiere el apartado 2 del artículo anterior.

En el supuesto de presentación de declaraciones extemporáneas, el plazo de seis meses para notificar la liquidación comenzará a contarse desde el día siguiente a la presentación de la declaración. La normativa de cada tributo podrá señalar plazos diferentes para notificar la liquidación.

¹¹ 2. A efectos de lo previsto en el apartado anterior, la Administración tributaria podrá utilizar los datos consignados por el obligado tributario en su declaración o cualquier otro que obre en su poder, podrá requerir al obligado para que aclare los datos consignados en su declaración o presente justificante de los mismos y podrá realizar actuaciones de comprobación de valores.

¹² 3. Realizadas las actuaciones de calificación y cuantificación oportunas, la Administración tributaria notificará, sin más trámite, la liquidación que proceda, salvo lo dispuesto en el párrafo siguiente.

de la deuda tributaria o, en su caso, determinar la cantidad que resulte a devolver o a compensar.

2. Las autoliquidaciones presentadas por los obligados tributarios podrán ser objeto de verificación y comprobación por la Administración, que practicará, en su caso, la liquidación que proceda (grifou-se).

⁸ 3. Cuando un obligado tributario considere que una autoliquidación ha perjudicado de cualquier modo sus intereses legítimos, podrá instar la *rectificación* de dicha autoliquidación de acuerdo con el procedimiento que se regule reglamentariamente.

Cuando la rectificación de una autoliquidación origine una devolución derivada de la normativa del tributo y hubieran transcurrido seis meses sin que se hubiera ordenado el pago por causa imputable a la Administración tributaria, ésta abonará el interés de demora del artículo 26 de esta Ley sobre el importe de la devolución que proceda, sin necesidad de que el obligado lo solicite.

A estos efectos, el plazo de seis meses comenzará a contarse a partir de la finalización del plazo para la presentación de la autoliquidación o, si éste hubiese concluido, a partir de la presentación de la solicitud de rectificación.

Cuando la rectificación de una autoliquidación origine la devolución de un ingreso indebido, la Administración tributaria abonará el interés de demora en los términos señalados en el apartado 2 del artículo 32 de esta Ley (grifou-se).

⁹ *Op. cit.*, p. 169.

salvada a possibilidade de discussão se houver discrepância entre os dados do Fisco e aqueles informados pelo contribuinte — que será previamente notificado do lançamento (agora “definitivo”), com a devida motivação, garantindo-se-lhe o exercício do contraditório e ampla defesa¹³.

Mas em nenhum momento a *Ley General Tributaria* equipara *lançamento por declaração* (*procedimiento iniciado mediante declaración*) a *autoliquidamento* (*autoliquidación*), como aqui tem ocorrido. Ao contrário, distingue bem essas duas figuras. Na *autoliquidación*, o administrado declara o *quantum debeatur*. No *procedimiento iniciado mediante declaración*, o contribuinte informa dados, fatos e elementos para que o Estado quantifique o tributo. Ambas preparam terreno para o ato final. A *autoliquidación*, longe de resultar simplesmente em *homologação de pagamento*, servirá de base para o lançamento definitivo — procedido pela Administração¹⁴. Embora o administrado preste infor-

mações, a Fazenda Pública não se exime do ato administrativo de lançamento — do qual o sujeito passivo é notificado sempre que houver qualquer “*aumento de base imponible sobre las resultantes de las declaraciones*” — item 3 do art. 102, abrindo-se-lhe a oportunidade de impugnação¹⁵. A execução imediata, mediante supressão da fase contenciosa administrativa, apenas porque o sujeito passivo prestou declarações, seria ofensiva ao sistema. É exatamente o que afirma, em expressivas palavras, Josnelly Prieto Garcia, reportando-se à lei espanhola:

Consideremos que, en todos los casos, incluso en aquellos en que la administración conoce el importe de la deuda, porque el particular declaró pero no ingresó, ya dentro o fuera del plazo, es necesario que antes de la expedición del título ejecutivo se dicte un acto administrativo de liquidación, basado en el principio de que la autotutela ejecutiva de

¹³ Cuando se hayan realizado actuaciones de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 2 de este artículo y los datos o valores tenidos en cuenta por la Administración tributaria no se correspondan con los consignados por el obligado en su declaración, deberá hacerse mención expresa de esta circunstancia en la propuesta de liquidación, que deberá notificarse, con una referencia sucinta a los hechos y fundamentos de derecho que la motivan, para que el obligado tributario alegue lo que convenga a su derecho.

En las liquidaciones que se dicten en este procedimiento no se exigirán intereses de demora desde la presentación de la declaración hasta la finalización del plazo para el pago en período voluntario, sin perjuicio de la sanción que pueda proceder de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 192 de esta Ley.

Artículo 130. Terminación del procedimiento iniciado mediante declaración.

El procedimiento iniciado mediante declaración presentada por el obligado tributario terminará por alguna de las siguientes causas:

a. Por liquidación provisional practicada por la Administración tributaria.

b. Por caducidad, una vez transcurrido el plazo previsto en el apartado 1 del artículo anterior sin haberse notificado la liquidación, sin perjuicio de que la Administración tributaria pueda iniciar de nuevo este procedimiento dentro del plazo de prescripción.

¹⁴ Até porque não há homologação alguma, seja expressa ou tácita, como esclarece Lapatz: “Pero creemos, con Gota Losada, y como ya hemos dicho, que en estos casos la Administración no realiza ningún acto de liquidación. Realiza, simplemente, con relación a la cantidad ingresada, una actividad de caja. De modo expreso admite el ingreso sin prejuzgar la cuantía de la obligación tributaria respecto de la cual no existe pronunciamiento alguno ni tácito ni presunto. Y como ya asimismo dicho, tanto las declaraciones como las autoliquidaciones podrán ser comprobadas por la Administración que (art. 120 L.G.T.) ‘practicará, en su caso, la liquidación que proceda’” (LAPATZA, José Juan Ferreiro. *Curso de Derecho Financiero Español*. Vol. II: *Derecho Tributario: Parte General*. 24. ed. Madrid: Marcial Pons, 2004, p. 161).

¹⁵ A essa mesma conclusão chegou Estevão Horvath, em sua conhecida tese de doutoramento, defendida na Espanha:

“Justamente por tratar-se de um dever que o particular cumpre e que se traduz em uma forma de colaboração com a Administração tributária em sua função lançadora, as garantias devidas ao sujeito obrigado a ‘autoliquidar’ devem ser redobradas. Dever-se-á levar em conta que o particular estará realizando operações que, em princípio deveriam estar reservadas à Administração, que, ao menos em teoria, tem os meios pessoais e estruturais especializados para essa tarefa.

O particular pratica aquelas operações e as apresenta ao Fisco sob a forma de uma declaração-liquidação ou materializadas no pagamento diretamente, mas sempre corre o risco de equivocarse e cometer erros, sejam de fato ou de direito. Para assegurar-se de que o particular não seja prejudicado em sua atividade de colaboração, é mister ampliar ao máximo as possibilidades de retificação ou impugnação de sua autoliquidação, além se ser preciso que a Administração se organize devidamente com o fim de auxiliar o contribuinte em sua tarefa, administrando-lhe toda a informação para o bom cumprimento do dever.

(...)

Ao autoliquidar, o sujeito passivo estará aplicando o Direito ao caso concreto, desde o instante em que recolhe os fatos por ele realizados, os subsume na norma tributária correspondente para verificar se são fatos impositivos ou não, até o momento em que passa a quantificar sua dívida, aplicando a alíquota à base de cálculo em uma atividade que, materialmente, é idêntica àquela que a Administração realiza.

Contudo, a quantia à que chega o sujeito passivo é uma mera proposta de liquidação, porque o único ato liquidatório com caráter definitivo é o emitido pela Administração. Tal proposta se confundirá com a liquidação administrativa no momento em que, transcorrido o prazo para lançar, a Administração se mantém inerte, equiparando-se isso a um ato de liquidação tácito que, a rigor, confirma a ‘liquidação’ feita pelo sujeito passivo” (HORVATH, Estevão. *La Autoliquidación Tributaria*. Tese de Doutorado apresentada à Universidade Autónoma de Madrid, 1990-1991, p. 250-252 apud BALEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11. ed. Atualização de Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, p. 835).

la Administración solo puede aplicarse para ejecutar actos administrativos de tal forma que, *sin acto de liquidación no existe materia para la ejecución*.

(...)

El título ejecutivo constituye el requisito de carácter formal para llevar a cabo la recaudación ejecutiva. El carácter de presupuesto formal se deriva del hecho de que no afecta las circunstancias de la obligación tributaria, sino que se limita a recoger de las mismas, particularmente los presupuestos materiales de la ejecución administrativa que ponen de manifiesto la ejecutoriedad de la deuda

(grifou-se)¹⁶.

A presunção de liquidez e certeza da Certidão de Dívida Ativa – CDA, por si só (sem amparar-se em lançamento tributário válido), não tem o condão de legitimar a execução fiscal. Essa é a ideia que encontra viva ressonância nas palavras do mesmo Prieto Garcia: “Atendiendo a todos los argumentos planteados, afirmamos que en todos los supuestos resulta necesario un acto administrativo para proceder a la recaudación ejecutiva. Consideramos que *dicho requisito no puede entenderse cubierto con la certificación de descubierto* ya que dicho acto no tiene como misión liquidar la deuda, sino declarar la concurrencia de los presupuestos necesarios para recaudación ejecutiva, uno de los cuales es la liquidación previa de la deuda a través de un acto administrativo” (*op. cit.*).

Nessa ordem de ideias, assevera Lapatz: “Por el contrario, cuando la aplicación del tributo se inicia por la declaración es siempre necesaria una actuación administrativa posterior que la L.G.T. regula básicamente en sus artículos 128 a 130...”¹⁷.

Mesmo na hipótese levantada por Estevão Horvath (*vide* nota 16), em que a *autoliquidación* provisória se converte, tacitamente, em definitiva, por inércia da Administração, a distinção entre a *autoliquidación* espanhola e o *autolancamento* brasileiro é evidente. A conversão de um lançamento provisório em definitivo é algo substancialmente diverso da chamada *homologação tácita de pagamento* que se opera em nosso sistema. Con-

forme explicam Ayala e Becerril, ocorre “la conversión de la autoliquidación en liquidación definitiva por entender la Administración su perfecto ajuste conforme a las normas tributarias; o bien, esta autoliquidación, en otros casos, será sustituida, si no es conforme, por una liquidación de la Administración ya con carácter de definitiva”¹⁸.

E a distinção é clara: ao contrário do que ocorre aqui, a lei espanhola não atribui à *autoliquidación* a qualidade de *acto administrativo* (mas de simples ato de colaboração). Por isso mesmo, não poderia tal figura ensejar diretamente a execução forçada. A doutrina corrobora tal conclusão (cf. Prieto Garcia, bem como Ayala e Becerril)¹⁹.

¹⁸ AYALA, Jose Luis Perez de et BECERRIL, Miguel Perez de Ayala. *Fundamentos de Derecho Tributario*. 6. ed. Madrid: Editoriales de Derecho Reunidas S.A., 2004, p. 167.

¹⁹ Prieto Garcia, a esse propósito, aponta: “la unanimidad que actualmente existe sobre la consideración de la autoliquidación como acto del administrado con peculiares efectos en el seno del procedimiento de gestión *pero del cual no pueden predicarse las características propias del acto administrativo*... (...) Conforme a la doctrina jurisprudencial internacional, *las autoliquidaciones no son actos administrativos* ni, por tanto, liquidaciones provisionales, al no poderse dotar a los ciudadanos de competencia para dictar actos de esta naturaleza, sino que serán actos de los administrados impuestos por Ley, considerados actos de colaboración. (...) Además de las premisas metodológicas anteriores puede tomarse como punto de partida la unánime consideración doctrinal y jurisprudencial de la autoliquidación como un *acto del particular con relevancia jurídico administrativa*, dato que puesto en conexión con el acto administrativo que declara el derecho de la Administración que constituye presupuesto esencial legitimador del recurso al procedimiento de apremio, lo que contradice el mandato a favor de la ejecutoriedad de la autoliquidación. (...) El rechazo vendrá de la consideración de que *la liquidación es un acto administrativo típicamente decisorio, que obliga a su inmediato cumplimiento; lo que no acontece con la autoliquidación, que es un acto debido del administrado*, que en ningún caso exonera a la administración tributaria del poder-deber de practicar la liquidación, como tampoco participa de la naturaleza propia del acto administrativo que incorpora una manifestación de voluntad, constituyendo únicamente una actividad lógica que sirve al cumplimiento de la obligación impuesta por Ley” (grifou-se. *Op. cit.*).

Perez de Ayala e Becerril, comentando o art. 120 da *Ley General Tributaria*, seguem na mesma esteira: “Respecto a su naturaleza jurídica, la doctrina duda acerca de su configuración como auténtica liquidación, en cuanto que por su contenido y efectos determina la exigibilidad del crédito tributario (aunque de una manera provisional), o como mero acto del sujeto pasivo, que no puede ser encuadrado como una auténtica liquidación, por cuanto que no existe como tal un acto de la Administración. En todo caso, su contenido y efectos son similares a los establecidos para las liquidaciones provisionales giradas por la Administración; únicamente, al excluirse totalmente de la autoliquidación actuación administrativa, no será admisible en ningún caso su impugnación

¹⁶ Las deudas autoliquidables frente al procedimiento ejecutivo. Disponível em: <<http://derecho sociales.uclv.edu.cu/ponencias/trabajos%20penjur/PENJURLIjosnelly.doc>>. Acesso em 15/05/2006.

¹⁷ LAPATZA, José Juan Ferreiro. *La nueva Ley General Tributaria (Ley 58/2003, de 17 de diciembre)*. Madrid: Marcial Pons, 2004, p. 210.

Na Espanha, uma vez operada a conversão da *autoliquidación* em lançamento definitivo, subsiste, como regra geral, obrigação de notificação do contribuinte. É o que se infere da *Ley 1, de 26/02/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes*. O art. 3º trata dos *derechos generales de los contribuyentes*, dispondo, na alínea a: "Derecho a ser informado y asistido por la Administración tributaria en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias acerca del contenido y alcance de las mismas". O art. 32, por sua vez, acrescenta: "La derivación de la acción administrativa para exigir el pago de la deuda tributaria al responsable requerirá la notificación al mismo del acto en el que, previa audiencia al interesado, se declare su responsabilidad y se determine el alcance de ésta". A falta da notificação expressa é algo excepcional no sistema espanhol, a depender de prévia advertência da Administração ao obrigado tributário ou seu representante, como se infere do art. 102, item 4, da *Ley General Tributaria*.

Encerrado o período para o pagamento voluntário da obrigação tributária, tem início o *procedimiento de apremio* (momento inicial da execução), que pressupõe, necessariamente, a expedição do título executivo pela Administração (o próprio ato administrativo em

si²⁰). É o que se infere do art. 161²¹. Uma ilação se pode extrair: se o título executivo é o ato administrativo, esse ato, na execução fiscal, não pode ser outro senão o lançamento — pois é ele que identifica o fato jurígeno e quantifica a dívida. Isso significa que a presunção de

²⁰ Eduardo García de Enterría esclarece: "Pois bem, o título da execução forçada administrativa é sempre, justamente, um ato administrativo (uma decisão que sirva de fundamento jurídico à execução, art. 100, LPA) e mais concretamente um ato administrativo formal, do qual resulte uma obrigação precisa para um ou vários destinatários distintos da Administração autora do ato e que vai converter-se em executora do mesmo ante o não cumprimento de tal obrigação. Não há, pois, execução forçada de regulamentos, embora possa havê-la, eventualmente, dos atos aplicados que neles se originem. Exatamente o mesmo acontece com os contratos, cujas obrigações resultarão executáveis mediante um prévio ato administrativo de aplicação.

O ato administrativo há de fixar, pois, uma obrigação — como antes estabelecemos — e esta obrigação deve ter resultado não cumprida para que possa impor-se sua execução forçada. A obrigação há de estar, pois, vencida ou em 'dívida ativa' (é a terminologia relativa à execução forçada das dívidas de quantidade: arts. 129, LGT, e 94 e 101 do Regulamento Geral de Arrecadação de 14/11/1968, RGR), e assim haverá de determiná-la um ato administrativo de procedimento, o qual supõe que o obrigado, tem conhecido o ato mediante sua notificação formal; e, segundo, que tem disposto de um tempo para o cumprimento voluntário. Ainda mais, o procedimento de execução forçada inicia-se justamente dando uma nova oportunidade para que o obrigado cumpra por si mesmo, uma 'advertência prévia', como diz o art. 102, LPA, a intimação última de que, caso de persistir em resistir a obrigação, tal resistência recalcitrante será quebrantada coativamente (e, ademais, deverá arcar com as custas da execução)" (grifou-se. *Curso de Direito Administrativo*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1991, p. 691-2).

²¹ Artículo 161. Recaudación en periodo ejecutivo.

1. El periodo ejecutivo se inicia:

a) En el caso de deudas liquidadas por la Administración tributaria, el día siguiente al del vencimiento del plazo establecido para su ingreso en el artículo 62 de esta Ley.

b) En el caso de deudas a ingresar mediante autoliquidación presentada sin realizar el ingreso, al día siguiente de la finalización del plazo que establezca la normativa de cada tributo para dicho ingreso o, si éste ya hubiere concluido, el día siguiente a la presentación de la autoliquidación.

2. La presentación de una solicitud de aplazamiento, fraccionamiento o compensación en periodo voluntario impedirá el inicio del periodo ejecutivo durante la tramitación de dichos expedientes.

La interposición de un recurso o reclamación en tiempo y forma contra una sanción impedirá el inicio del periodo ejecutivo hasta que la sanción sea firme en vía administrativa y haya finalizado el plazo para el ingreso voluntario del pago.

3. Iniciado el periodo ejecutivo, la Administración tributaria efectuará la recaudación de las deudas liquidadas o autoliquidadas a las que se refiere el apartado 1 de este artículo por el *procedimiento de apremio sobre el patrimonio del obligado* al pago.

4. El inicio del periodo ejecutivo determinará la exigencia de los intereses de demora y de los recargos del periodo ejecutivo en los términos de los artículos 26 y 28 de esta Ley y, en su caso, de las costas del procedimiento de apremio (grifou-se).

por el sujeto pasivo, a expensas por supuesto de su convalidación por parte de la propia Administración.

Como ya hemos apuntado, contra estas autoliquidaciones, se establece la posibilidad de que la propia Administración gire las denominadas liquidaciones complementarias derivadas del procedimiento de verificación de datos, que si bien su función, según la ley, debe ceñirse a la corrección de errores materiales y de hecho, actualmente han pasado a servir de instrumento por el que se revocan y aumentan las autoliquidaciones por razones de calificación jurídica. Contra estas liquidaciones, ya sí, al ser actos administrativos, podrá reclamarse por el sujeto pasivo" (*op. cit.*, p. 167-8).

certeza e liquidez de que goza a Certidão de Dívida Ativa somente subsiste se esta CDA se ampara no regular lançamento tributário — que é, ontologicamente, ato administrativo (e não ato do particular).

Perez de Ayala e Becerril se reportam à jurisprudência do Tribunal Supremo para apontar os pressupostos do *procedimiento de apremio*, entre os quais está a *notificación al interesado*²². Com efeito, a consulta aos Acórdãos daquela Corte revela nitidamente a imprescindibilidade da *notificação*, o que pode ser exemplificado pela seguinte Ementa:

Núm. 3.876. Sentencia de 30 de diciembre de 1991

Ponente: Excmo. Sr. don José Luis Martín Herrero.

Procedimiento: Ordinario. Apelación.

Materia: Tributos. Impuestos de Transmisiones Patrimoniales. *Notificación de liquidación*.

Providencia de apremio. Impugnación. Cesión de solar a cambio de metros construidos. Sujeción.

Normas Aplicadas: Art. 94 del Reglamento General de Recaudación de 14 de noviembre de 1968; art. 45 de la Ley General Tributaria.

Doctrina: Entre los motivos de la impugnación de la providencia de apremio se incluye la *falta de notificación de la liquidación que la determina*, que no puede ser sustituida por la simple inclusión del nombre de uno de los sujetos pasivos en la liquidación y la notificación de ésta a uno solo de los dos a cuyo cargo figura. (...).

Visto por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, ha pronunciado la presente sentencia en el recurso de apelación

interpuesto por don Pedro Francisco y doña María Rosa contra la Sentencia dictada con fecha 22 de septiembre de 1989 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha, en el recurso núm. 563 al que se acumuló el 933, ambos del año 1988 (grifou-se).

Do corpo do Acórdão extrai-se o seguinte trecho:

Tercero: Los defectos mencionados en el razonamiento que antecede producen la *nulidad del apremio*, por aplicación de lo dispuesto en el art. 95.4, d), del Reglamento General de Recaudación de 14 de noviembre de 1968, que incluye entre los motivos de impugnación de la providencia de apremio la *falta de notificación* reglamentaria de la liquidación, notificación omitida en el presente caso, que no puede ser sustituida por la simple inclusión del nombre de uno de los sujetos pasivos en la liquidación y la notificación de ésta a uno sólo de los dos a cuyo cargo fue girada. No habiéndolo entendido así ni el Tribunal Económico-Administrativo de Ciudad Real ni la sentencia apelada, procede revocar ésta en este punto concreto y anular tanto la resolución del Tribunal Económico-Administrativo como todas las actuaciones seguidas a partir de la *liquidación apremiada, la cual deberá de ser notificada en período voluntario a los sujetos pasivos*.

(...)

Octavo: Como conclusión de todo lo razonado debe de confirmarse la sentencia apelada en cuanto declaró ajustada a Derecho la liquidación referencia T-000164, así como la resolución del Tribunal Económico-Administrativo que la confirmó, revocándose en cambio dicha sentencia en cuanto confirmó la resolución que había declarado ajustada a Derecho la *providencia de apremio, cuya providencia se declara nula* (grifou-se).

E da conclusão destaca-se:

3.º Estima el recurso contencioso-administrativo interpuesto por don Pedro Francisco y doña María Rosa contra la resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo de Ciudad Real, de fecha 29 de febrero de 1988, en la reclamación núm. 396 de 1986, cuya resolución se anula, en cuanto declaró ajustada a Derecho la providencia de apremio recaída respecto de la liquidación referencia T 0001164, cuya *providencia también se anula, debiendo de procederse a notificar a los dos sujetos pasivos la liquidación mencionada para su pago en período voluntario* (grifou-se).

Outro aspecto que o Direito aplicado espanhol preza sobremaneira é o respeito ao chamado *período*

²²La jurisprudencia ha ratificado que para que se inicie el procedimiento de apremio es necesaria la providencia de apremio y su *notificación al interesado*. El Tribunal Supremo — además — ha venido a entender en numerosas ocasiones que es necesario — para el apremio — no sólo que no se haya saldado la deuda en el período voluntario, sino que incluso no se haya hecho antes de la notificación de la providencia. Así, por todas, la sentencia de 23 de enero de 1989 establece que “es manifiesto que éste — el apremio — es improcedente cuando la deuda tributaria se ha satisfecho voluntariamente incluso después de transcurrido el plazo para ello. El procedimiento de apremio no tiene otra finalidad que la de lograr el *ingreso coactivo* de los débitos de la Hacienda Pública, y por tanto establecer su procedencia en el caso de que se hubiese realizado el pago, aunque de una manera posterior; vulneraría esta finalidad”. Esta interpretación la viene a ratificar el devengo del artículo 27 L.G.T. ya estudiado, y del artículo 28 (*vid. infra*) para el supuesto de ingreso de la deuda una vez finalizado el período voluntario pero no, todavía, notificada la providencia de apremio (*op. cit.*, p. 219).

voluntario. Não se dá início à execução forçada sem que o obrigado tenha tido, previamente, a oportunidade de cumprir voluntariamente a obrigação tributária. É o que se ilustra pela seguinte Ementa:

Id. Cendoj: 28079130022005100558
Órgano: Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso
Sede: Madrid
Sección: 2
N. de Recurso: 6297/2000
N. de Resolución:
Fecha de Resolución: 28/10/2005
Procedimiento: Contencioso
Ponente: Juan Gonzalo Martinez Mico
Tipo de Resolución: Sentencia
Resumen:

TRIBUTOS. RECAUDACION. PROCEDIMIENTO DE APREMIO. Inicio del período ejecutivo: apertura de procedimiento de apremio sin notificar expresamente al administrado el fin de la suspensión y la apertura de un plazo para el pago voluntario. Estimada la reclamación interpuesta frente a una liquidación cuya ejecución se encontraba suspendida y que después fue anulada, no puede producirse automáticamente el apremio, sino que es necesario *que el órgano de gestión la notifique expresamente al interesado*, advirtiéndole que ha quedado sin efecto la suspensión y *señalando plazo para el ingreso en periodo voluntario*. Apremio improcedente.

A fundamentação do Acórdão mostra que a *notificação*, mais que mero procedimento, chega a ser quase “princípio jurídico”:

Cuarto.— La cuestión que se plantea es si la Administración Tributaria puede iniciar el procedimiento de apremio, — tras la suspensión de la ejecutividad de la liquidación impugnada del canon y su anulación en primera instancia económico-administrativa, con posterior confirmación de la liquidación inicial practicada por el TEAC en alzada — sin notificar expresamente al administrado el fin de la suspensión y la apertura de un plazo para el pago voluntario. Se trata, en definitiva, de determinar si la Administración puede acudir a la vía de apremio automáticamente tras la confirmación, en última instancia administrativa, de una liquidación cuya ejecutividad ha estado provisionalmente suspendida, y eso sin tener que realizar ninguna notificación al administrado, que se considera que debe pagar voluntariamente al recibir la notificación de la resolución que agota la vía administrativa confirmatoria

de aquella liquidación (notificación que en este caso había sido recurrida en sede jurisdiccional).

Piénsese en que la Administración Tributaria de que se trate conoce cuándo se le notifican a ella las resoluciones de los Tribunales económico-administrativos o las sentencias de los Tribunales de la Jurisdicción, pero no tiene por qué saber cuando aquellas resoluciones o sentencias han sido notificadas al obligado al pago, por lo que no hay un término cierto con el que pueda operar para comenzar a computar el inicio del plazo de pago voluntario.

Por otro lado, el tiempo transcurrido durante la suspensión determina el devengo de los intereses correspondientes cuyo pago precisa inevitablemente una nueva liquidación por tal concepto, *que ha de ser notificada al obligado a su pago, previamente a la iniciación del procedimiento de apremio*.

(...)

Sin perjuicio de lo anterior, estimada la reclamación o recurso frente a una liquidación anulada cuya ejecución había sido suspendida, no puede producirse automáticamente el apremio sino que es necesario *que el órgano de gestión notifique expresamente al interesado advirtiéndole que ha quedado sin efecto la suspensión y señalando plazo para el ingreso en periodo voluntario*. En consecuencia, el órgano de gestión, una vez recibidas las actuaciones ejecutivas del órgano que hubiera resuelto el recurso, *tendrá que dirigir necesariamente una notificación expresa al interesado en ejecución de lo resuelto*, advirtiéndole que ha quedado sin efecto la suspensión, señalando plazo para el ingreso en periodo voluntario y apercibiendo del apremio y ejecución de la garantía si no se produce tal ingreso. *De no cumplirse todos estos requisitos, el apremio será nulo, porque sin advertencia de que ha quedado sin efecto la suspensión, ni señalamiento de plazo para ingreso en plazo voluntario, se sitúa al contribuyente en total indefensión*. (...)

La solución que aquí se adopta es la que, en el plano de la equidad, han venido aplicando los Tribunales de Justicia y es la que ha sido adoptada por el Legislador en la reforma que el Real Decreto 448/1995, de 24 de marzo, ha introducido en el art. 20.8 del Reglamento General de Recaudación *Es, pues, obligado que el órgano de gestión conceda expresamente al interesado en estos casos un plazo para el ingreso de la deuda en periodo voluntario*.

(...)

(Grifou-se.)

Eduardo Garcia de Enterria detalha a sequência das etapas, asseverando que a execução forçada do ato administrativo requer:

- a) que este tenha sido ditado;
- b) em matéria da competência administrativa (não, por exemplo, em matéria da competência dos tribunais ordinários);
- c) seguindo o procedimento legalmente estabelecido;
- d) que dele resulte uma pessoa singular obrigada a realizar um determinado e preciso comportamento;
- e) que tenha sido outorgada uma possibilidade de cumprimento voluntário ao obrigado e que tal cumprimento não se tenha produzido;
- f) que o meio executivo que se põe em aplicação seja legal em seu objeto, em seu alcance e em seu procedimento.

E assevera: "Sai aqui, pois, um conjunto completo de requisitos e de limites, perfeitamente claros"²³. Por fim, deixa claro que a notificação da *liquidación* é medida imprescindível para o início da execução forçada²⁴.

Enfim, a legislação espanhola é elogiável pela sua precisão, clareza e sistematicidade ao tratar das etapas que antecedem e sucedem o ato administrativo de lançamento. Não se pretende, com isso, sustentar que as relações entre Fisco e contribuinte sejam tranqüilas e pacíficas. Ao contrário, em todo o mundo, as tensões entre Fazenda Pública e administrados são constantes. E o nível de litigiosidade, também na Espanha, é elevado²⁵. Mas seus diplomas básicos obstam, de forma

eficiente, o surgimento de figuras esdrúxulas — impeditivas do exercício do contraditório e da ampla defesa pelos administrados.

Considerações Finais

Pelas razões expostas, chega-se às seguintes conclusões:

a) todo lançamento é de ofício — art. 142 do Código Tributário. Essa é a única espécie possível. Pode ele se basear em informações prestadas pelo contribuinte (ex.: imposto de renda) ou em anotações já constantes do Banco de Dados da Fazenda Pública (ex.: IPTU);

b) a cada vez que, na relação jurídica de direito material, houver controvérsia, deve haver a garantia do contraditório no campo processual (administrativo e judicial);

c) o que torna o crédito tributário "*não contencioso*" não é a supressão arbitrária do processo administrativo (mas a inexistência de controvérsia na relação jurídica de direito material);

d) claro é que, inexistindo controvérsia na relação jurídica de direito material, não haverá razão para o contraditório no campo processual — numa tal hipótese, o contraditório não teria objeto;

e) não obstante, deve-se assegurar ao contribuinte a oportunidade de retificação de seus *atos de colaboração* (como, v.g., a *autoliquidación* espanhola);

f) é necessário investigar se a figura do *crédito tributário não contencioso* existe no Direito Comparado (ou se é produto da criatividade brasileira). Ao menos na Espanha (notável por seus estudos em direito e processo tributário), ela não foi encontrada.

tareas propias de esta Administración en los agentes de retención; cuando se dirigen las tareas inspectoras, con absoluta preferencia, hacia quienes declaran y no hacia quienes ocultan los hechos impositivos realizados; cuando se exigen a los ciudadanos deberes de información desproporcionados o desconectados de las situaciones concretas que se comprueban; cuando se incentiva a la Administración tributaria con participaciones en la recaudación necesariamente contrarias a la neutralidad y objetividad que deben presidir todas sus actuaciones. Las críticas a estas líneas de actuación se realizan también con insistencia en este libro" (Asorey, Rubén O. (director). *Protección Constitucional de Los Contribuyentes*. Madrid: Marcial Pons, 2000, p. 22).

²³ Cf. *op. cit.*, p. 700.

²⁴ Uma vez notificada ao interessado a liquidação que tenha sido praticada, fica este constituído na obrigação de satisfazer sua dívida. Se não o fizer voluntariamente dentro do prazo previsto em cada caso, estendem-se pelos serviços correspondentes as certidões de dívida ativa acreditadoras da dívida. Estas certidões constituem, como já dissemos, o título necessário e suficiente para iniciar a via de mandado compulsório (arts. 129, LGT, e 94 e 101, RGR). Dois são, portanto, os requisitos necessários para que possa ditar-se pelos Serviços de Arrecadação a providência de mandado compulsório que inicia o procedimento: que exista um ato que obrigue ao pagamento de uma quantia líquida e que o pagamento tenha sido exigido em período voluntário, sem que o devedor o tenha efetuado.

Iniciado assim o procedimento de mandado compulsório, este já não se detém nem suspende se não se realiza o pagamento, ou se garante a dívida mediante aval bancário suficiente ou se consigna seu importe na Caixa Geral de Depósitos (arts. 136,1, LGT, e 93,2, e 190, RGR). (*Op. cit.*, p. 702-3.)

²⁵ Lapatza denuncia o abuso estatal, no Prólogo mencionado linhas atrás: "No es el interés general sino interés propio de la Administración tributaria que se defiende cuando se vuelcan las